

UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO E CONTABILIDADE
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ATUARIAIS
BACHARELADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

ANA CAROLINA DIAS DE BRITO

IMPLANTAÇÃO DO SISTEMA DE CUSTOS NOS TRIBUNAIS DE
CONTAS DOS ESTADOS/ DISTRITO FEDERAL

BRASÍLIA,
2016

Ana Carolina Dias de Brito

**IMPLANTAÇÃO DO SISTEMA DE CUSTOS NOS TRIBUNAIS DE CONTAS DOS
ESTADOS/ DISTRITO FEDERAL**

Trabalho de Conclusão de Curso (Monografia)
apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis
e atuariais da Faculdade de Economia,
Administração e Contabilidade da Universidade de
Brasília, como requisito à conclusão da disciplina
Pesquisa em Ciências Contábeis e obtenção do grau
de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Dr. José Marilson Martins Dantas

**BRASÍLIA,
2016**

Professora Doutora Márcia Abrahão Moura
Reitora da Universidade de Brasília

Professor Doutor Roberto de Goés Ellery Júnior
Diretor da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade

Professor Doutor José Antônio de França
Chefe do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais

Professor Doutor Jomar Miranda Rodrigues
Coordenadora de Graduação do curso de Ciências Contábeis – diurno

Professor Doutor Elivânio Geraldo de Andrade
Coordenador de Graduação do curso de Ciências Contábeis – noturno

Banca Examinadora

Prof. Dr. José Marilson Martins Dantas
Universidade de Brasília - UnB

Prof. Dr. Eduardo Tadeu Vieira
Universidade de Brasília - UnB

BRITO, Ana Carolina Dias de.

Implantação do sistema de custos nos Tribunais de Contas dos Estados/
Distrito Federal. Ana Carolina Dias de Brito – Brasília, 2016. 51 p.

Orientador (a): Prof. Doutor José Marilson Martins Dantas

Trabalho de Conclusão de curso (Monografia – Graduação) –
Universidade de Brasília, 2016/2.

Bibliografia.

1. Introdução. 2. Arcabouço Teórico 3. Metodologia. 4. Análise e
Interpretação do Questionário. 5. Considerações Finais. I. Sistema de
custos. II. Tribunal de Contas. III. Lei de Responsabilidade Fiscal.
CDD –

Ao meu Deus, por ter me dado força e estar sempre comigo; **Aos meus pais, Antenor e Teresa**, que me deram amor, educação, que eu devo tudo o que sou; **À minha irmã Juliana**, pelo companheirismo e palavras de motivação; **Ao professor Doutor José Marilson Martins Dantas**, pela paciência, orientação e palavras de otimismo.

AGRADECIMENTOS

A Deus por sua misericórdia, cuidado e por estar sempre me protegendo.

Aos meus pais, Antenor e Teresa, por sempre acreditarem em mim e por dar todo suporte necessário.

À minha irmã Juliana, por me apoiar em todas as horas e mostrar que eu tenho capacidade.

Aos meus amigos pelos momentos de alegria e pelas palavras de conforto, em especial as minhas amigas Camila Calvet e Bruna Cybelle, pela companhia e por fazerem esses anos de graduação mais felizes.

Ao meu professor e orientador Doutor José Marilson Martins Dantas, por aceitar me orientar e ter me apresentado o tema deste trabalho.

À minha “família contábeis”, tanto colegas de curso quanto os professores, por terem me sustentado em um dos momentos mais delicados da minha vida e por serem o motivo de eu não desistir dos meus objetivos.

“O saber a gente aprende com os mestres e os livros.

A sabedoria se aprende é com a vida e com os humildes.”

(Cora Coralina)

Implantação do sistema de custos nos Tribunais de Contas dos Estados/ Distrito Federal

RESUMO

A Lei de Responsabilidade Fiscal em seu art. 50 §3º aborda sobre a obrigatoriedade do sistema de custos para acompanhar a gestão orçamentária, financeira e patrimonial na administração pública. O objetivo desse trabalho é analisar a percepção dos servidores que trabalham nos Tribunais de Contas dos Estados/Distrito Federal sobre o sistema de custos. Para alcançar este objetivo foi elaborado um questionário online, e enviado para os Tribunais de Contas. A pesquisa é quantitativa com traços de pesquisa qualitativa, com relação ao objetivo é exploratória. Apesar da obrigação da implantação do sistema de custos está presente na Lei de Responsabilidade Fiscal, esta ocorreu em poucos Tribunais de Contas, sendo que a importância e os benefícios deste sistema ainda são desconhecidos.

Palavras-Chave: Lei de Responsabilidade Fiscal. Sistema de custos. Tribunais de Contas.

ABSTRACT

The Tax Liability in its code 50 §3° approaches the obligation of costing system accompanies the management of budget, financial and patrimony in public administration. The goal of this monograph is to analyze the perception on the servers that work in the audit offices of states and federal district in Brazil on the costing system. An online form was elaborated and sent to audit offices to acquire data. The research is quantitative with qualitative aspects and its objective is exploratory. Although it was an obligation to implement the costing system in Tax Liability, it was implemented in a few audit offices, the importance and benefits of this system still remains unknown.

Keywords: Tax Liability. Costing System. Audit Office.

LISTAS

LISTA DE FIGURAS

Figura 1– Interrelação dos Subsistemas de Custos.....	16
Figura 2 – Estrutura de alocação dos custos pelo método de custeio.....	19
Figura 3 – Custo padrão: Formação e Utilidade.....	21

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 – Questão 1.....	30
Gráfico 2 – Questão 2.....	31
Gráfico 3 – Questão 3.....	32
Gráfico 4 – Questão 4.....	33
Gráfico 5 – Questão 5	33
Gráfico 6 – Questão 6.....	36
Gráfico 7 – Questão 7.....	37
Gráfico 8 – Questão 8.....	38
Gráfico 9 – Questão 9.....	39

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Métodos de Custeio e atribuição de gastos públicos.....	18
Quadro 2 – Barreiras à implantação de sistemas de gestão de custos no setor público.....	23

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Questão 5.1.....	34
Tabela 2 – Questão 5.2.....	34
Tabela 3 – Questão 6.....	35
Tabela 4 – Questão 7	36
Tabela 5 – Questão 8	37
Tabela 6 – Questão 9	38

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABC – Activity Based Costing (Custeio Baseado em Atividades)

ATRICON – Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil.

CNI – Confederação Nacional da Indústria

CNTC – Conselho Nacional dos Tribunais de Contas

Ibope – Instituto Brasileiro de Opinião Pública e Estatística

LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal

NBC T 16 – Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao setor público

NBC T 16. 8 – Controle Interno

NBC T 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público

Siafi – Sistema Integrado de Administração Financeira

TC – Tribunal de Contas

TCE – Tribunal de Contas Estadual

TCM – Tribunal de Contas dos Municípios

TCU – Tribunal de Contas da União

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	13
1.1 Justificativa.....	14
1.2 Problema.....	14
1.3 Objetivo.....	14
2 ARCABOUÇO TEÓRICO.....	15
2.1 Eficiência.....	15
2.2 Controladoria.....	15
2.3 Sistema de Custos.....	16
2.3.1 Sistema de Acumulação de Custos.....	17
2.3.2 Sistema de custeio.....	17
2.3.3 Métodos de custeio.....	17
2.3.3.1 Custeio por atividade.....	18
2.3.3.2 Custeio direto ou variável.....	19
2.3.3.3 Custeio por absorção.....	20
2.3.3.4 Custo padrão.....	20
2.3.3.5 Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit (RKW).....	21
2.4 Sistema de informação de custos do setor público.....	21
2.5 Tribunais de Contas.....	24
2.5.1 Definição.....	24
2.5.2 Composição.....	26
2.6 Lei de Responsabilidade Fiscal.....	26
3 METODOLOGIA.....	28
3.1 Abordagem da pesquisa.....	28
3.2 Natureza e objetivos da pesquisa.....	28
3.3 Procedimentos Técnicos.....	28
3.4 Análise dos dados.....	29
4 ANALISE E INTERPRETAÇÃO DO QUESTIONÁRIO.....	30
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	40
REFERÊNCIAS.....	41
ANEXOS.....	48

1 INTRODUÇÃO

O desafio de verificar se os recursos das entidades estão sendo executados de maneira adequada é importante, sendo no ambiente do setor público uma ação fundamental para o controle social. Para analisar se no setor público se está fazendo uma boa gestão dos seus recursos, foram adotadas medidas, sendo o sistema de custos uma delas. Para saber como está sendo aplicado este recurso, cabe aos tribunais de contas à responsabilidade de averiguar essa realização.

A contabilidade de custos tem se destacado no ambiente privado, pois ela tem sido uma ferramenta de utilidade para a contabilidade gerencial, pois nos traz: “[...] a utilização dos dados de custos para auxílio ao controle e para a tomada de decisões.” (CREPALDI, 2008, p.6). A contabilidade de custos:

[...] fornece informações tanto para a contabilidade gerencial quanto para a financeira. Mede e relata informações financeiras e não-financeiras relacionadas ao custo de aquisição ou à utilização de recursos em uma organização; inclui aquelas partes, tanto da *contabilidade gerencial* quanto da *financeira*, em que as informações de custos são coletadas e analisadas. (HORNGREN, DATAR, FOSTER, 2004, p.2)

Visando poder ter um melhor controle sobre os gastos públicos, a lei complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 trouxe um grande avanço nesse quesito, já que a mesma é conhecida como lei de responsabilidade fiscal, sendo o Art. 50 §3º responsável pela seguinte medida: “[...] § 3º A Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.”

De acordo com essas informações é possível perceber o quanto a contabilidade é uma ferramenta eficaz para obter informações de uma entidade, e que a mesma pode até ser utilizada para auxiliar no processo decisório. Com esse objetivo que foi sugerido a implantação do sistema de custos pela LRF.

Neste trabalho será averiguado como os servidores dos Tribunais de Contas dos Estados/Distrito Federal opinam a respeito do sistema de custos tarefa.

1.1 Justificativa

O sistema de custos é uma ferramenta de controle, que pode facilitar muito a administração pública. Este sistema coopera para que as decisões sejam tomadas de maneira mais eficiente, e também para verificar se há despesas desnecessárias.

No Brasil ainda não há uma cultura, em que as pessoas reconheçam a importância deste sistema, que tem muito a oferecer principalmente na esfera pública que possui um grau elevado de complexidade.

Visando a importância dos Tribunais de Contas na fiscalização dos órgãos públicos, e que o sistema de custos pode auxiliar nas funções desses tribunais, o presente artigo possui como meta analisar, o que os servidores públicos que trabalham nos Tribunais de Contas dos Estados/ Distrito Federal conhecem sobre o sistema de custos, e se esse se encontra no Tribunal de Contas em questão.

1.2 Problema

Como os Tribunais de Contas estão implantando o sistema de gestão de custos nas suas jurisdições?

1.2 Objetivo

Descrever a percepção dos servidores dos Tribunais de Contas dos Estados/Distrito Federal sobre a implantação do sistema de custos.

2 ARCABOUÇO TEÓRICO

2.1 Eficiência

Sabendo que eficiência para Meireles, Ormond e Assunção (2015, p.14): “é a medida da relação entre os recursos efetivamente utilizados para a realização de uma meta de um projeto, atividade ou programa frente a padrões de referência estabelecidos”, no ambiente privado quando se possui uma atividade a ser feita, a entidade deseja realizá-la de forma mais eficiente possível.

Com o objetivo de se ter uma melhor gestão no setor público pela Emenda Constitucional Nº 19, de 04 de junho de 1998 foi adicionado o importante princípio da eficiência: “Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência [...]”.

2.2 Controladoria

A palavra controladoria pode ser referente a um ramo de conhecimento ou a uma unidade administrativa, assim como delimita Almeida, Parisi e Pereira (1999). Iremos analisá-la segundo a perspectiva de uma unidade administrativa, a qual: “O órgão administrativo Controladoria tem por finalidade garantir informações adequadas ao processo decisório, colaborando com os gestores na busca da eficácia gerencial” (FIGUEIREDO; CAGGIANO, 2008, p.11).

Segundo os autores Almeida, Parisi e Pereira (1999) a controladoria na unidade administrativa seria uma área responsável por obter informações a respeito da gestão econômica, não tirando a responsabilidade dos gestores. A missão da controladoria é: “Assegurar a Otimização do Resultado Econômico da Organização” (ALMEIDA; PARISI; PEREIRA, 1999, p.372), e os respectivos objetivos para que esta seja alcançada são três: “promoção da eficácia organizacional, viabilização da gestão econômica, e promoção da integração das áreas de responsabilidade” (ALMEIDA; PARISI; PEREIRA, 1999, p.373).

De acordo com Durigon e Diehl (2013) a necessidade de ter uma área como a controladoria é derivada da complexidade das grandes organizações adquirida ao longo do tempo. Isso se traz principalmente para organizações públicas, onde o nível de complexidade

é muito grande e se necessita de um maior controle, assim como se diz Figueiredo e Caggiano (2008, p.10):

O aumento da complexidade na organização das empresas, o maior grau de interferência governamental por meio de políticas fiscais, a diferenciação das fontes de financiamentos das atividades, a percepção das necessidades de consideração dos padrões éticos na condução dos negócios e, principalmente, a demanda por melhores práticas de gestão, criando a necessidade de um sistema contábil mais adequado para um controle gerencial mais efetivo [...] (FIGUEIREDO; CAGGIANO, 2008, p.10).

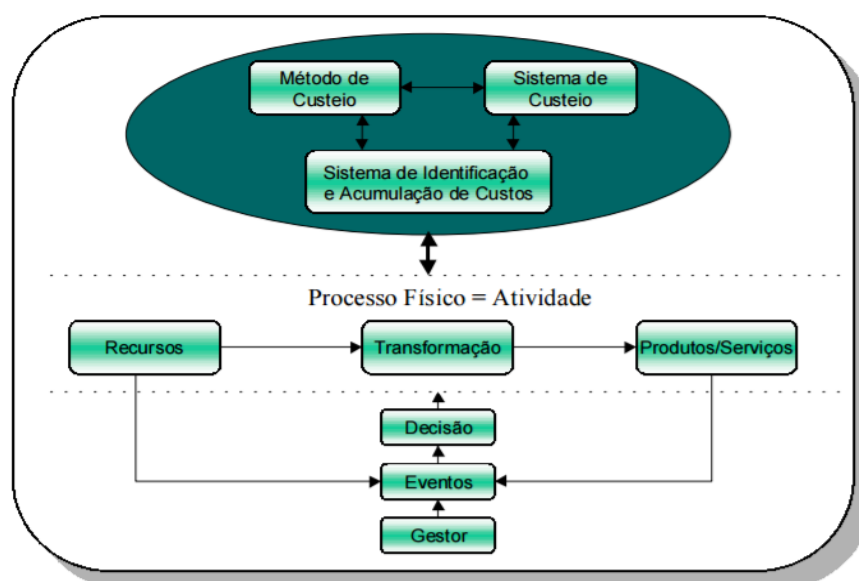
A respeito do setor público, a controladoria:

[...] busca atender as necessidades informacionais, também das entidades públicas, pela construção e operacionalização de um sistema de informações que atenda suas peculiaridades e coordenando os serviços administrativos, com vistas a auxiliar os gestores municipais em suas decisões, objetivando atingir as metas e resultado almejados e primando pela eficiência e eficácia na entidade. (GERIGK et. al, 2007, p. 6).

2.3 Sistema de Custos

Na figura 1, abaixo, podemos notar a relação entre os subsistemas de custos, que são: sistema de acumulação de custos, sistema de custeio e o método de custeio.

Figura 1 – Interrelação dos Subsistemas de Custos



Fonte: MOTTA, 2000, p.20

2.3.1. Sistema de acumulação de custos

Para Leone (2009) o sistema de acumulação de custos visa recolher dados de custos que: “identificados com algum objeto de custeio, a organizá-los de forma a que possam contribuir para o desenvolvimento de informações que se destinam ao atendimento de alguma necessidade gerencial diferente ou gerencial.” (LEONE, 2009, p.172).

O sistema de acumulação pode ser por ordem de serviço e por processo. No caso do sistema de acumulação por ordem, segundo Almeida (1987) é que ocorre até o final da produção a alocação do custo do produto ou do seu lote. Já o sistema de acumulação por processo segundo Viera (2008. p.54), este sistema de acumulação tem como função: “determinar e controlar os custos pelos departamentos, pelos setores, pelas fases de produção (processos) e em seguida dividir esses custos pela quantidade de produtos fabricados no processo, durante certo período – custear o processo fabril em determinado período.” .

2.3.2 Sistema de Custeio

Segundo Machado (2002) o sistema de custeio está ligado à forma de mensuração. Podendo ser ela pelas seguintes unidades de medida: custo-padrão, custo estimado, custo histórico, custo corrente.

Para Motta (2000, p.19): “O sistema de custeio tem a responsabilidade de realizar a mensuração monetária das ocorrências que afetam o patrimônio da empresa [...]”. Este sistema de custeio citado por Motta (2000) é utilizado para apurar os custos e a acumulação dos mesmos.

2.3.3 Métodos de Custeio

De acordo com Vieira (2008, p.59): “Custeio é o método para apropriação dos custos. Método significa a maneira pela qual se chega a um determinado resultado.”. Conforme isso, neste trabalho será abordado a respeito dos seguintes métodos de custeio:

1. Custeio por atividade (ABC)
2. Custeio direto ou variável
3. Custeio por absorção
4. Custo Padrão
5. Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit (RKW)

Alguns dos métodos de custeio estão diferenciados no Quadro 1 abaixo:

Quadro 1 – Métodos de Custeio e atribuição de gastos públicos

Método		Gastos atribuídos aos produtos
Métodos de Alocação de Custos Indiretos	Absorção	Custos fixos e variáveis, diretos e indiretos.
	ABC (Baseado em Atividades) e Integral	Custos e despesas fixas e variáveis, diretos e indiretos.
	RKW	Custos e despesas fixas e variáveis, diretos e indiretos (inclui despesas financeiras).
Métodos de Custeio Variável e Direto	Custeio Direto e Variável	Custos e despesas variáveis.
	Contabilidade de Ganhos - TOC	Custos e despesas totalmente variáveis.

Fonte: DIAS; PADOVEZE, 2007, p.12

2.3.3.1 Custeio por atividade

Este método de custeio, o custeio baseado em atividade (ABC), é entendido por Horngren, Datar e Foster (2004, p.131): “O sistema ABC calcula os custos das atividades e atribui custos para os objetos de custos, como os produtos ou serviços com base nas atividades necessárias para produzir cada produto ou serviço.”. Para Martins (2001), este método de custeio tem como objetivo diminuir as distorções oriundas do rateio arbitrário do caso dos custos indiretos.

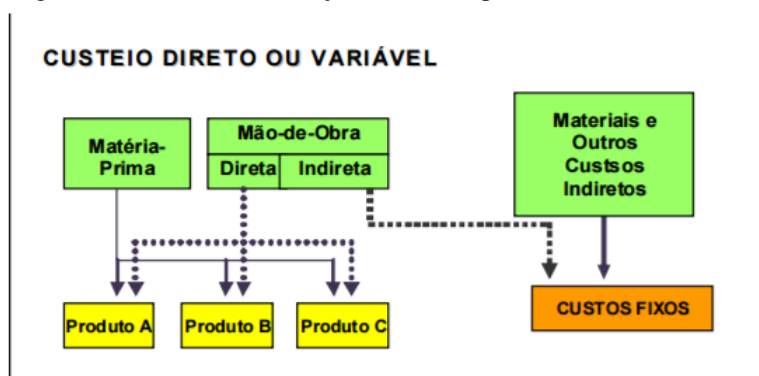
Filho e Amaral (1998, p.10) concordam que o custeio por atividade tem como objetivo: “[...] mostrar que as operações industriais podem ser subdivididas em atividades, tais como recepção de materiais, *set ups*, preparação de pedidos ou ordens de produção, requisição de materiais, manutenção das máquinas e outras.”. Assim como aborda Filho e Amaral (1998)

é vantajoso esse tipo de custeio, devido ao fato dele fazer a alocação custos e despesas indiretas em relação às atividades.

2.3.3.2 Custeio direto ou variável

Assim como determina Martins (2001), neste método somente os custos variáveis são apoderados ao produto “ficando os custos fixos separados e considerados como despesas do período, indo diretamente para o Resultado; para estoques só vão: como consequência, custos variáveis.” (MARTINS, 2001, p.216.). Podemos entender um pouco mais sobre custo direto ou variável, na Figura 2 abaixo:

Figura 2 – Estrutura de alocação dos custos pelo método de custeio



Fonte: VIEIRA, 2008, p.64

Mauad e Pamplona (2002) abordam que o custeio direto ou variável traz um elemento muito importante: a margem de contribuição, que tornar mais fácil para ver o potencial dos produtos, apresentando como os produtos colaboram na amortização dos gastos fixos e na formação do lucro. Os autores Mauad e Pamplona (2002) também relatam sobre o ponto de equilíbrio, o qual apresenta a capacidade mínima de produção que a entidade deve possuir, para que não ocorra prejuízo, tendo ele três tipos:

- Ponto de equilíbrio contábil: “é a quantidade de produtos vendidos em que as receitas totais de igualam aos custos totais[...].” (HORNGREN; DATAR; FOSTER, 2004, p.58).
- Ponto de equilíbrio econômico: “recuperação do capital investido” (MAUAD; PAMPLONA, 2002, p.5).

- Ponto de equilíbrio financeiro: Segundo Mauad e Pamplona (2002) é quando ocorre a dedução da depreciação nos custos fixos e é somada a amortização das dívidas.

2.4.3.3 Custeio por absorção

Para Martins (2001, p.42) o custeio por absorção: “Consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e só os de produção; todos os gastos relativos ao esforço de fabricação são distribuídos para todos os produtos feitos.”. Segundo Abbas, Gonçalves e Leoncine (2012) cada custo de produção integrará o custo do serviço ou do bem, no caso do custeio por absorção, e no caso das despesas, ela irão direto para conta de resultado, já no caso dos custos apoderam-se aos serviços e bens.

Mauad e Pamplona (2002) destacam um esquema para este custeio, que é:

1. Distinguir o que é custo e despesa;
2. Fazer a segregação dos custos em: direto e indireto;
3. Os custos diretos são concedidos diretamente aos produtos;
4. Os custos indiretos vão se ratear aos produtos, por alguma categoria que a base seja por volume, como exemplo: área, mão-de-obra direta, hora/ máquinas e etc.

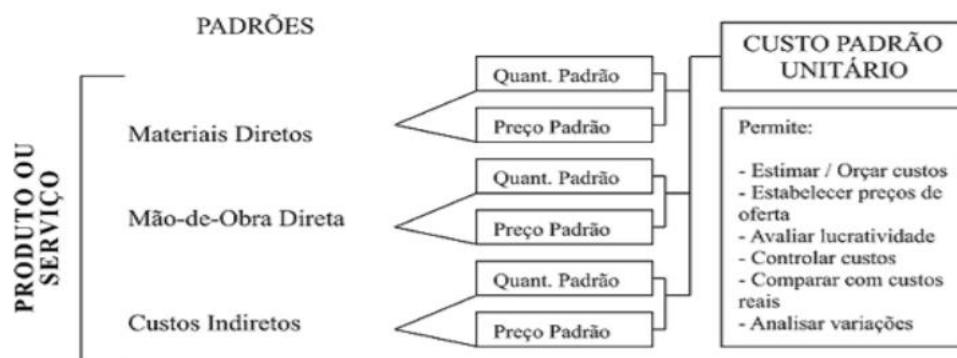
2.3.3.4 Custo Padrão

O custo padrão, assim como diz Malaquias et. al (2007), tem como utilidade controlar os custos através da comparação entre o que aconteceu e há maneira de como deveria ocorrer, por meio do prognóstico da produção, uso de matéria- prima, mão-de-obra, preço e etc. Mas, o custo padrão ideal não é algo que possa ser atingido na realidade, é apenas um padrão para nortear como a produção deve ser realizada, pois Bastos e Almeida (2006, p. 5) dizem que:

O custo padrão ideal é o determinado sem considerar as limitações do sistema de produção, ou seja, é o custo calculado para condições perfeitas de produção, nas quais não há perdas. Devido a essa característica é visto para fins práticos, como algo não alcançável em curto prazo, e muitas vezes nem em longo prazo, ou seja, é visto como algo atingível apenas teoricamente.

Na Figura 3 abaixo, podemos compreender um pouco mais sobre o custo padrão.

Figura 3 – Custo padrão: Formação e Utilidade



Fonte: Bastos e Almeida, 2006, p. 6.

2.4.3.5 Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit (RKW)

O método de custeio pleno, o qual também é chamado pela sigla RKW (de origem alemã, que faz referência a um instituto alemão), segundo Vartanian e Nascimento (1999) leva em consideração todas as despesas e custos de uma organização são conduzidos para os objetos de custeio.

2.4 Sistema de Informação de Custos do Setor Público

O governo brasileiro tem tido dificuldades na gestão, tendo que cortar despesas, mas em contrapartida não podendo diminuir a qualidade dos serviços prestados a população. Assim como relata Alonso (1999) para monitorar a execução da despesa foi criado o Siafi (Sistema Integrado de Administração Financeira), mas existia um empecilho, pois o Siafi não auferia os custos dos produtos e serviços.

A NBC T 16.11 (2012) aborda sobre o Sistema de Informação de Custos do Setor Público, e relata que o SICSP (Sistema de Informação de Custos do Setor Público) possui

dentre os seus objetivos colaborar com processo de decisão e auxiliar nas finalidades do planejamento e conclusão.

É importante frisar que as organizações públicas são obrigadas a utilizar o sistema de custos, assim relatada na NBC T 16.11 (2012), mas não isso uma realidade em todas elas.

A contabilidade de custos não apenas está ligada ao controle de produção, mas também a gestão. Cada vez mais se ouve falar da administração de custos, a qual utiliza informações oriundas da contabilidade de custos para a tomada de decisões. Horngren, Datar e Foster (2004, p.3) afirmam que:

Utilizamos **administração de custos** para descrever as abordagens e as atividades dos administradores voltadas para decisões de planejamento e controle de curto a longo prazo, que agregam valor aos clientes e reduzem os custos de produtos e serviços.

Com o sistema de custos a população vai obter benefício, pois assim como relata Pereira e Silva (2003) a gestão irá planejar com mais realidade o que certo gasto vai gerar para a sociedade.

Por mais que seja vantajoso o sistema de custos, Filho e Martinez (2006, p.7) relatam no quadro abaixo, o que ainda impede que essa implantação ocorra no setor público.

No Quadro 2 abaixo, podemos observar as motivações que impedem a implantação do sistema de custos.

Quadro 2 – Barreiras à implantação de sistemas de gestão de custos no setor público

FATORES	MOTIVAÇÕES
CULTURAIS	Inexistência de cultura de avaliação de custos e desempenho no setor público. Cultura formalista, auto-referente e burocrática.
POLÍTICOS	Muitas vezes os políticos não estão interessados em avaliação de seu próprio desempenho gerencial. O horizonte de preocupação limita-se ao seu mandato.
TÉCNICOS E OPERACIONAIS	Os sistemas contábeis e gerenciais atualmente existentes não se adequam a elaboração de sistemas de custos e desempenho. Além disto, a qualidade das informações produzidas não é adequada, dado o grande número de vieses e ruídos produzidos.
INSTITUCIONAIS	Os diversos instrumentos de gestão pública institucionalizados no Brasil, principalmente os relativos a aspectos financeiros, não apresentam um direcionamento efetivo para a avaliação de desempenho.

Fonte: Filho e Martinez, 2006, p.7.

O site “Vitrine tecnológica” aborda sobre uma inovação na contabilidade de custos, elaborada pelo Dr. José Marilson Martins Dantas, que foi desenvolvida pela Universidade de Brasília junto com a Universidade Federal da Paraíba em formato de um software chamado SICGESP, que possui como propósito aprimorar as tomadas de decisões dos responsáveis pela gestão pública por meio das informações de custos que foram geradas pelo sistema de contabilidade pública. Este software tem como intuito acatar as imposições da Lei de Responsabilidade Fiscal. Como modelo operacional tem o RECAP, que possui como objetivo conceder relatórios de custos aplicados ao setor público realizando a consolidação da constituição das unidades da administração pública da União, dos Estados e Municípios.

2.5 Tribunais de Contas

2.5.1 Definição

Ao mencionar o Tribunal de Contas já é feita uma ligação com a palavra fiscalização, pois assim podemos observar na definição da ATRICON sobre os Tribunais de Contas, que segundo ela: “[...] são órgãos independentes que verificam a legalidade, a legitimidade e a economicidade dos atos praticados por todos aqueles que administram recursos provenientes dos cofres públicos”. Souza (2011) relata que os Tribunais de Contas possui uma independência administrativa e financeira, sendo que eles não compõem nenhum Poder já que cabe a eles fiscaliza-los.

Para entender um pouco mais sobre os Tribunais de Contas, é necessário compreender a respeito de sua origem, pois:

A figura do Tribunal de Contas, instituição tão antiga quanto a República¹, experimentou diversas atribuições e composições em sua adolescência, singrando um acentuado caminho que cobriu desde arquivo geral de empenhos da administração federal – quando seus dirigentes eram escolhidos *ad nutum* pelo presidente – até a atual arquitetura, em que as Cortes de Contas inclusive tomam parte na decretação da inelegibilidade do administrador que não geriu bem a coisa pública. (SARQUIS; COSTA, 2014, p. 167).

A criação do Tribunal de Contas, segundo Maranhão (1990) veio devida carência de novas formas para fiscalizar a execução orçamentária. Possuem o Tribunal de Contas, como atribuições:

[...] atuar ora como órgão de fiscalização financeira, como no caso da figura do registro ou de sua recusa, ou de auditoria; ora como órgão judicante, quando julga as contas dos responsáveis por dinheiros e bens públicos e em que suas decisões têm força de sentenças; [...] (MARANHÃO, 1990, p.223).

No art. 4 do Decreto-lei 966-A aborda as competências do Tribunal de Contas na época:

1º Examinar mensalmente, em presença das contas e documentos que lhe forem apresentados, ou que requisitar, o movimento da receita e despesa, recapitulando e revendo, anualmente, os resultados mensais;

2º Conferir esses resultados com os que lhe forem apresentados pelo Governo, comunicando tudo ao Poder Legislativo;

3º Julgar anualmente as contas de todos os responsáveis por contas, seja qual for o Ministério a que pertençam, dando-lhes quitação, condenando-os a pagar, e, quando o não cumprem, mandando proceder na forma do direito;

4º Estipular aos responsáveis por dinheiros públicos o prazo de apresentação de suas contas, sob as penas que o regulamento estabelecer.

Apesar da criação do Tribunal de Contas apenas em 1890, Moraes (2006) aborda que já haviam sido apresentados projetos para fundar um Tribunal de Contas no Brasil durante o Império. Como foi o caso da rejeição do projeto de Visconde de Barbacena e José Inácio Borges, sendo alegado que o Tribunal de Contas que estava sendo solicitado, somente realizaria o controle *a posteriori*, o que não assegurava a adequada utilização dos recursos públicos. Outros projetos citados por Moraes (2006) que também foram negados foram o do então ministro da Fazenda Marques de Abrantes em 1838, e do ministro da Fazenda Manoel Alves Branco no ano de 1845.

Até chegar à Constituição de 1988, foi percorrido um longo caminho, no qual aos poucos o Tribunal de Contas foi ganhando espaço no setor público brasileiro. Foi no ano de 1891, assim como aborda Bugarin (2004), com a primeira Constituição da Republicana que definia que a Corte de Contas deveria liquidar as contas de despesas e receitas, e analisar a legalidade delas, anteriormente ao processo de prestação ao Congresso Nacional. Mas, apenas em 17 de dezembro de 1892 com o Decreto nº 1.166 que: “[...] a criação do Tribunal de Contas foi regulamentada e tornada eficaz, então sob o comando de Inocêncio Serzedello Correa no Ministério da Fazenda” (BUGARIN, 2004, p. 58).

Bugarin (2004) relata que a Constituição de 1934 aumentou ao Tribunal de Contas o que seriam suas atribuições e competências.

Durante o período do Estado Novo, a organização do Tribunal de Contas: “ficou delegada à lei ordinária e, na prática, sua atuação, vinculada ao Ministério da Fazenda, ficou bastante limitada, fazendo parte, inclusive, da estrutura daquele ministério, por cujo orçamento corriam as dotações orçamentárias de suas despesas.” (BUGARIN, 2004, p.63). Na Constituição Federal de 24 de janeiro de 1967, Sarquis e Costa (2014) relatam que ela apenas regimentou o fator de existir e as funções do Tribunal de Contas da União.

2.5.2 Composição

Ao todo no Brasil temos 34 (trinta e quatro) Tribunais de Contas. De acordo com Speck (2013), temos a seguinte divisão dos Tribunais de Contas:

- Tribunal de Contas da União: possui a responsabilidade de fiscalização dos recursos que foram recolhidos pela União.
- 27 Tribunais de Contas dos Estados/ Distrito Federal: são encarregados de fiscalizar os recursos dos estados e a sua utilização.
- Tribunais de Contas dos Municípios: também é da atribuição dos Tribunais de Contas dos Estados fiscalizar os recursos municipais, mas no caso dos Estados do Ceará, Bahia, Pará e Goiás na esfera estadual foram fundados os TCMs.
- Tribunais de Contas dos Municípios do Rio de Janeiro e São Paulo: diferente dos TCMs originados nos estados do Ceará, Bahia, Pará e Goiás, os TCMs do Rio de Janeiro e São Paulo não são do âmbito estadual, mas sim definidos e patrocinados pelos próprios municípios.

Assim como relata Speck (2013), no caso dos Tribunais de Contas Estaduais e Municipais, cabe às normas que estão nos artigos 70 aos 74 da Constituição Federal de 1988, como está explícito no art. 75 da própria. Speck (2013, p.213) ainda explica que:

Os TCs são instituições compostas por um corpo técnico concursado, e dirigido por um colegiado (nove “Ministros” no caso TCU, sete “Conselheiros” nos TCEs/TCMs e cinco “Conselheiros” nos TCs municipais). Este colegiado dirige os trabalhos de cada TC de forma autônoma, incluindo a eleição do seu presidente, a elaboração do orçamento, a programação da fiscalização e a tomada de decisões conclusivas sobre as fiscalizações.

2.6 Lei de Responsabilidade Fiscal

Toledo Jr e Rossi (2001) comentam que o §3 do art.50 da LRF, reafirmam o quanto a contabilidade de custos é importante e que de acordo com a lei de diretrizes orçamentárias na alínea e do inciso I do art.4: “normatizará esse controle e, dele decorrente, a avaliação dos programas governamentais.” (TOLEDO Jr.;ROSSI, 2001,p.224).

Vicarri Junior, (2001, p.149) aborda que: “[...] sem sombra de dúvidas um grande avanço no gerenciamento da coisa pública”. Não foi apenas a imposição de um sistema de

custos que a lei complementar nº 101 de 4 de junho de 2000 trouxe ao Tribunal de Contas, pois:

[...] além das funções constitucionais, a LRF responsabilizou os tribunais de contas pela fiscalização dos dados encaminhados por todos os entes federativos, com relação ao cumprimento dos limites com gastos de pessoal, dívida pública e arrecadação. Impôs também a assimilação, por parte dos tribunais, de novos conceitos de gestão fiscal. (MORAES, 2006, p.47)

Também cita Moraes (2006), que a LRF aborda que seja qual for cidadão ou entidade pode ter alcance às contas apresentadas para o Executivo. Dessa forma estimulado o controle social. A lei de responsabilidade veio para ter um maior monitoramento das despesas e receitas.

3 METODOLOGIA DA PESQUISA

3.1 Abordagem da pesquisa

O presente trabalho trata-se de uma pesquisa quantitativa descritiva, mas possui também traços de pesquisa qualitativa visto que: “Vários tipos de dados são coletados e analisados para que se entenda a dinâmica do fenômeno.” (GODOY, 1995, p.21)

3.2 Natureza e objetivos da Pesquisa

Em relação à natureza a pesquisa é aplicada, pois de acordo com Almeida (p.2): “objetiva gerar conhecimentos para aplicações práticas dirigidos à solução de problemas específicos.”. No caso dos objetivos, esta é uma pesquisa exploratória, que de acordo com Godoy (1995, p.35) tem como objetivo: “proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito ou a construir hipóteses.”.

3.3 Procedimentos Técnicos

Em relação aos procedimentos foi adotada a pesquisa de levantamento, por meio de um questionário online, que foi mandado pelo e-mail pessoal do servidor público ou para o de sua área no Tribunal de Contas respectivo. O questionário é formado por nove (9) questões contendo respostas das seguintes opções: respostas simples, respostas múltiplas, perguntas abertas e escala de Likert.

A partir do dia 7 (sete) de outubro de 2016 foi enviado o questionário online para todos os Tribunais de Contas dos Estados/Distrito Federal do Brasil para o e-mail da ouvidoria do respectivo Tribunal de Contas, e foi também posteriormente entrado em contato telefônico com Tribunais de Contas para solicitação de e-mail para enviar o questionário, que na maioria dos casos era fornecido o e-mail da escola de contas, presidência ou de algum servidor que trabalhasse na contabilidade/financeiro. Também foi enviada através do site do Tribunal de Contas em questão, uma reivindicação protocolada para ouvidoria contendo o link do questionário. No dia 01 de novembro de 2016 foi levantado que dos 27 (vinte e sete) Estados/Distrito Federal que foi enviado o questionário, obteve-se resposta de 17 (dezessete).

3.4 Análise dos Dados

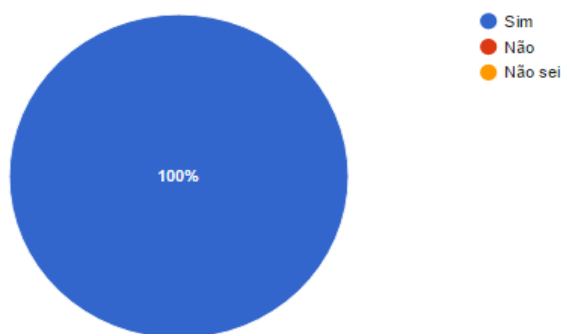
A análise dos dados será feita através do levantamento das respostas do questionário online dos Tribunais de Contas do: Acre, Amapá, Ceará, Distrito Federal, Espírito Santo, Goiás, Minas Gerais, Pará, Paraíba, Paraná, Piauí, Rio Grande do Norte, Rio Grande do Sul, Rondônia, Santa Catarina, São Paulo e Tocantins. O questionário online foi escolhido por ser uma ferramenta para levantar de forma rápida e específica o conhecimento dos servidores sobre o sistema de custos, com o fim de alcançar os objetivos desse trabalho.

4 ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DO QUESTIONÁRIO ONLINE

Pergunta: 1) Na lei complementar nº 101/2000, também conhecida como lei de responsabilidade fiscal, o seu art. 50 § 3º determina: “A Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.” De acordo com o trecho exposto acima, você concorda que o sistema de custos é algo necessário nos Tribunais de Contas dos Estados/Distrito Federal?

No Gráfico 1 abaixo, podemos observar as respostas.

Gráfico 1 – Questão 1
(17 respostas)



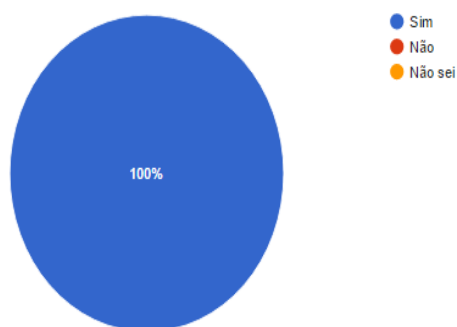
Fonte: Elaboração formulário Google

As respostas da primeira questão confirmam a conscientização dos servidores, que o sistema de custos é fundamental para examinar o funcionamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial. Pois 100% responderam “sim”, demonstrando que este sistema não é apenas obrigatório, mas sim necessário.

Porton e Beuren (2001, p.5) afirmam que: “A necessidade da empresa definir seu modelo de gerenciamento de custos decorre do fato que este modelo ajudará a conhecer, a qualquer tempo, por meio da análise, sua posição, atual e futura [...]”. Com base na afirmação de Porton e Beuren (2001), o sistema de custos nos permite conhecer melhor a organização em questão, sendo este importante para realizar análises. Não apenas para os Tribunais de Contas dos Estados/ Distrito Federal, mas também para todos os órgãos públicos o sistema de custos tem muitos benefícios para oferecer.

Pergunta: 2) Em sua opinião o sistema de custos, pode contribuir para aperfeiçoar a gestão pública?

Gráfico 2 – Questão 2
(17 respostas)



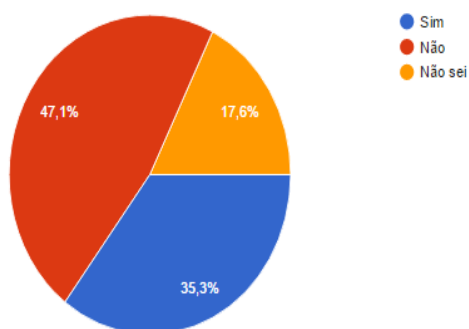
Fonte: Elaboração formulário Google

A segunda questão apresenta novamente unanimidade em sua resposta, pois todos responderam “sim”, conforme Gráfico 2, no caso do sistema de custos puder auxiliar no aperfeiçoamento da gestão pública. Apresentando que os servidores que contribuíram para essa pesquisa, não restringem os benefícios do sistema de custos apenas aos Tribunais de Contas dos Estados/ Distrito Federal, mas também para a gestão pública em si.

Vale ressaltar que o sistema de custos auxilia a gestão pública não apenas gerando informações para os gestores, mas também para o controle da população.

Pergunta: 3) No cenário atual, os gestores possuem conhecimentos necessários para a utilização devida das informações oriundas do sistema de custos?

Gráfico 3 – Questão 3
(17 respostas)



Fonte: Elaboração formulário Google

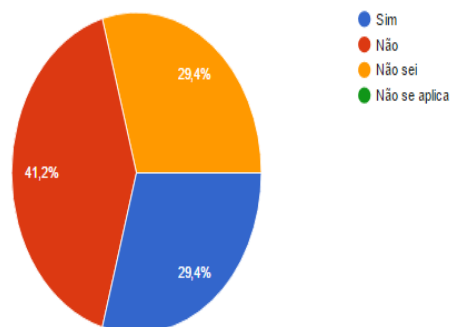
A respeito dos gestores possuírem conhecimento necessário para utilizarem da maneira mais adequada as informações de origem do sistema de custos, o Gráfico 3 demonstra que 47,1% responderam “não”. Mas, 35,3% afirmam que os gestores são dotados de conhecimento para utilização devida do que o sistema de custos pode fornecer. Mas, nota-se que ainda precisa ser ressaltado de como o sistema de custos pode ajudar na administração pública, pois assim os gestores podem ser preparados para utilizar essa ferramenta de maneira criteriosa.

Alonso (1999) aborda que oposto ao setor privado, no ambiente público o sistema de custos é novidade, que no setor público brasileiro não existe cultura de custos e relata que:

A legislação impunha a obrigatoriedade de avaliar estoques e de apurar lucros, donde foi reforçada a necessidade de sistema de custos. Porém, pelo seu caráter monopolista, as empresas estatais nunca tiveram, regra geral, incentivo para apurar custos com maior acurácia. (ALONSO, 1999, p.41-42)

Pergunta: 4) A escola de contas abordou sobre o processo de implantação do sistema de custos?

Gráfico 4 – Questão 4
(17 respostas)



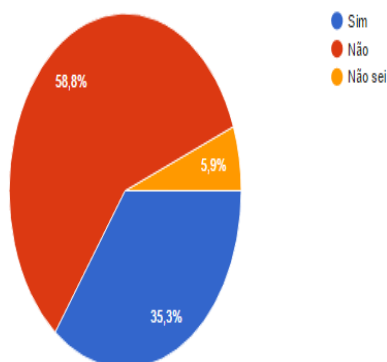
Fonte: Elaboração formulário Google

A escola de contas é um meio importante para atualização de conhecimento dos servidores dos Tribunais de Contas. De acordo com o Gráfico 4, 41,2% dos servidores informaram que não havia sido discutido sobre a implantação do sistema de custos, o que é algo preocupante, por mais que a obrigatoriedade do sistema de custos não seja algo recente no ambiente público é necessário que isso seja frisado com uma maior frequência.

Um ponto alarmante que foi apurado é que 29,4% da população que respondeu o questionário, não sabiam se havia sido abordado ou não a respeito da implantação do sistema de custos, sendo que a participação dos eventos da escola de contas é importante para adquirir conhecimentos aos servidores, pois uma gestão adequada é benéfica para toda a sociedade.

Pergunta: 5) No Tribunal de Contas em que você se encontra, já ocorreu a implantação do sistema de custos?

Gráfico 5 – Questão 5
(17 respostas)



Fonte: Elaboração formulário Google

. De acordo com o Gráfico 5, foi apurado que 58,8% dos servidores revelaram que não foi realizada a implantação do sistema de custos em seu respectivo Tribunal de Contas.

Apesar desse fato, apresentaram servidores que afirmam que ocorreu a implantação do sistema, acarretando 35,3 % dos que responderam o questionário.

Pergunta: 5.1) Caso sua resposta da questão anterior for sim: Qual foi o método de custeio escolhido para adotar?

Tabela 1 – Questão 5.1

Respostas	Frequência	%
Custeio por Absorção	2	40
Custeio ABC	0	0
Custeio RKW	0	0
Custeio Padrão	1	20
Custeio Direto ou Variável	0	0
Não sei	2	40
Outro	0	0
TOTAL	5	100

Fonte: Elaboração própria

Sobre o método de custeio adotado, o resultado do levantamento de dados revelado na Tabela 1, 40% revelou a adoção do custeio por absorção e que no mesmo percentual os servidores não sabiam que método havia sido escolhido.

Do pequeno número que respondeu essa pergunta foi notado que este sistema, tão importante para o controle interno, ainda está no começo do processo de implantação, que necessita de mais divulgação para podermos tratar de melhor maneira a sua importância.

Pergunta: 5.2) Caso sua resposta da questão anterior for não: Existe um cronograma com a previsão da implantação?

Tabela 2 – Questão 5.2

Respostas	Frequência	%
Sim	5	45,46

Não	3	27,27
Não sei	3	27,27
TOTAL	11	100

Fonte: Elaboração própria

Daqueles que responderam que não havia ocorrido a implantação do sistema de custos, a maior parte, que corresponde a 45,46%, conforme a Tabela 2 acima, que apontou que existe um cronograma para que a mesma ocorra.

Deve haver uma fiscalização para que estes cronogramas sejam cumpridos, e que para aqueles que não possuem um, seja elaborado em curto período de tempo.

Pergunta: 5.3) O que tem dificultado que ocorra a implantação desse sistema?

Apenas 6 (seis) pessoas revelaram o que seria o obstáculo para introduzir o sistema de custos, pois ocorreu que alguns nem mesmo sabiam o que dificultava para que o mesmo ocorresse.

Dentre os que responderam as justificativas eram bem variadas. Foi apontado como motivo: que o assunto era complexo, que não havia um software adequado para geração de informações dos departamentos que participam da mensuração de custos, que não existiam dados estruturados, e também foi relatado que devido à crise atual no Brasil não se dispunha de recursos financeiros necessários para a implantação deste sistema. Houve até um caso que revelou que não havia nenhuma dificuldade para que a mesma ocorra.

Pergunta: 6) A respeito do controle interno do Tribunal de Contas em questão, o sistema de custos iria impactar positivamente?

Tabela 3 - Questão 6

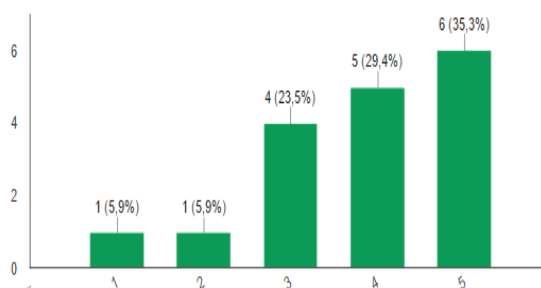
Respostas	Frequência (f)	Peso (p)	f.p
Concordo	6	5	30
Concordo parcialmente	5	4	20
Indiferente	4	3	12
Discordo parcialmente	1	2	2
Discordo	1	1	1
TOTAL	17		65

Fonte: Elaboração própria

Esta questão é do tipo escala Likert, em que a resposta pode ser entre discordo (opção número 1) a concordo (opção número 5). De acordo com o apresentado na Tabela 3 acima, as respostas tiveram como média ($\frac{Total\ f.p}{Total\ f}$) o número 3,82, sendo este número correspondente a uma resposta entre “Indiferente” e “Concordo parcialmente”.

O resultado demonstrou-se que mais da metade dos servidores concordam de alguma forma que o sistema de custos vai trazer melhoria para o controle interno do seu respectivo Tribunal de Contas. Segundo o Gráfico 6, 35,3% concordam que o sistema de custos seria benéfico para o controle interno.

Gráfico 6 – Questão 6
(17 respostas)



Fonte: Elaboração formulário Google

Pergunta: 7) Na realização da auditoria interna, o sistema de custos facilitaria na obtenção de informações?

Tabela 4 – Questão 7

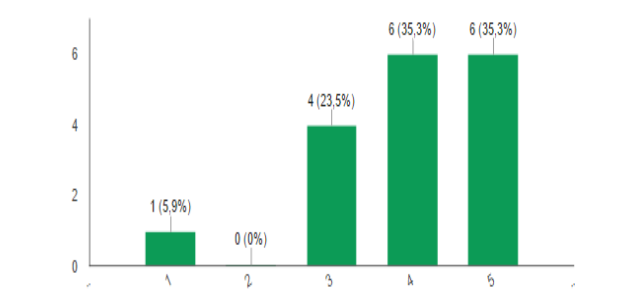
Respostas	Frequência (f)	Peso (p)	f.p
Concordo	6	5	30
Concordo parcialmente	6	4	24
Indiferente	4	3	12
Discordo parcialmente	0	2	0
Discordo	1	1	1
TOTAL	17		67

Fonte: Elaboração própria

Também se tratando de uma escala Likert, a realização da média ($\frac{Total\ f.p}{Total\ f}$) das respostas, de acordo com a Tabela 4 acima, foi o número 3,94 (quatro), sendo correspondente a uma opinião entre “Indiferente” e “Concordo parcialmente” sobre o sistema de custos facilitar o processo.

Com base no gráfico 7 abaixo é possível observar que 70,6% dos que responderam, concorda de alguma maneira a facilidade que o sistema de custos pode trazer a auditoria interna. Pode-se notar que o sistema de custos é vantajoso quando a maioria responde que pode facilitar a auditoria, já que a auditoria interna é de fundamental importância para o conhecimento de como está à situação da organização.

Gráfico 7 – Questão 7
(17 respostas)



Fonte: Elaboração formulário Google

Pergunta: 8) Na realização de auditoria operacional a informação de custos pode ser considerada como essencial?

Tabela 5 – Questão 8

Respostas	Frequência (f)	Peso (p)	f.p
Concordo	8	5	40
Concordo parcialmente	4	4	16
Indiferente	4	3	12
Discordo parcialmente	0	2	0
Discordo	1	1	1
TOTAL	17		69

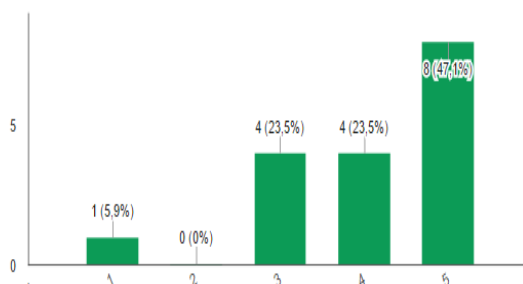
Fonte: Elaboração própria

Por meio da escala Likert foi apurado, segundo o Gráfico 8 abaixo, que 47,1% dos servidores responderam que concordam que o sistema de custos seja essencial para a auditoria

operacional, apresentando uma porcentagem de 23,5% de servidores que são indiferentes a respeito. A média ($\frac{Total\ f.p}{Total\ f}$) obtida foi 4,06, conforme a Tabela 5 acima, correspondendo entre “Concordo parcialmente” e “Concordo” que o sistema de custos é essencial para a auditoria operacional do Tribunal de Contas em questão.

A respeito da auditoria operacional temos como opinião do autor Braga (2011, p.1) que ela é a: “mais adequada para a avaliação da transparência, por ser uma verificação que transcende o caráter de verificação da legalidade e permite recomendações que prevejam soluções diversas diante dos quadros apresentados.”.

Gráfico 8 – Questão 8
(17 respostas)



Fonte: Elaboração formulário Google

Pergunta: 9) O sistema de custos deve também atender as necessidades de informações dos gestores públicos no processo de tomada de decisão?

Tabela 6 – Questão 9

Respostas	Frequência (f)	Peso (p)	f.p
Concordo	10	5	50
Concordo parcialmente	5	4	20
Indiferente	1	3	3
Discordo parcialmente	0	2	0
Discordo	1	1	1
TOTAL	17		74

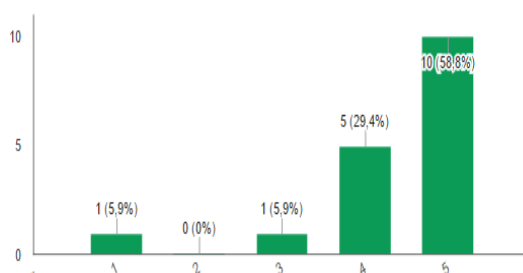
Fonte: Elaboração própria

O resultado da média ($\frac{Total\ f.p}{Total\ f}$) foi 4,35, conforme a Tabela 6 acima, que representa que a opinião dos servidores variam entre “Concordo parcialmente” e “Concordo”. Com base

nesse resultado pode-se afirmar que o sistema de custos para os servidores possui um papel importante gerando informações para auxiliar os gestores quando forem tomar uma decisão.

Com base no Gráfico 9 abaixo, podemos analisar que o sistema de custos, segundo os servidores, tem muito a proporcionar para os gestores. Mas, de fato o processo de tomadas de decisões com esse sistema seria mais rápido e eficiente.

Gráfico 9 – Questão 9
(17 respostas)



Fonte: Elaboração formulário google

Com a realização do levantamento das respostas foi possível atingir o objetivo de verificar a percepção dos servidores dos Tribunais de Contas dos Estados/Distrito Federal a respeito do sistema de custos. Ainda falta um tempo para o reconhecimento da importância deste sistema para não só apenas os Tribunais de Contas, mas também todos os órgãos públicos. Falta um empenho para que ocorra a implantação do sistema de custos e conscientização de como este instrumento pode ser benéfico para o serviço público, já que ele já é obrigatório segundo a legislação.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O setor público brasileiro ainda possui um longo período para que possamos de fato incorporar a cultura de custos. Pois não basta apenas haver a obrigatoriedade prevista em lei, é preciso conscientização de que deve se ir à busca de sistemas que auxiliem nas decisões e preocupação com a utilização adequada dos recursos financeiros.

O sistema de custos deve ser tratado como uma medida prioritária. É válido que no setor público é mais difícil para introduzir novos métodos de avaliação, mas justamente por esse motivo que é importante a presença de um sistema de custos para podermos conhecer de forma mais detalhada como funciona o setor público.

Com base no que foi apresentado neste trabalho é possível afirmar que os Tribunais de Contas dos Estados/Distrito Federal possuem a difícil missão de fiscalização, mas é preciso também analisar a importância de ter um sistema de custos fazendo parte do controle interno, já que os Tribunais de Contas possuem um importante papel na sociedade. Sabendo que o sistema de custos aprimora a transparência, o cumprimento da legalidade, e possui obrigatoriedade em lei, é válido que a implantação deste nos Tribunais de Contas e demais órgãos públicos, seja cobrada pela população, tendo em vista que transparência e acesso a informação é um direito do cidadão.

Contudo de acordo com o que foi pesquisado, é sugerido a realização de pesquisas futuras sobre o sistemas de custos não apenas nos Tribunais de Contas, mas também nos demais órgãos da administração pública.

REFERÊNCIAS

ABBAS, K.; GONÇALVES, M. N.; LEONCINE, M. Os métodos de custeio: vantagens, desvantagens e sua aplicabilidade nos diversos tipos de organizações apresentadas pela literatura. **ConTexto**, Porto Alegre, v. 12, n. 22, p. 145-159, 2º semestre, 2012. Disponível em: <<http://www.seer.ufrgs.br/index.php/ConTexto/article/view/33487/pdf>>. Acesso em: 28 out. 2016.

ALMEIDA, J. J. **Sistemas de custos em organizações hospitalares: estudo de casos**. 1987. 219f. Dissertação (mestrado) – Instituto Superior de Estudos Contábeis, Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro – RJ. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/9168>>. Acesso em: 30 out. 2016.

ALMEIDA, L. B.; PARISI, C.; PEREIRA, C. A. Controladoria. In: CATELLI, Armando (Coord.). **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica** - GECON. 1. ed. São Paulo: Atlas, 1999. p. 371-373.

ALMEIDA, M. B. **Noções básicas sobre metodologia de pesquisa científica**. Disponível em: <<http://mba.eci.ufmg.br/downloads/metodologia.pdf>>. Acesso em: 01 nov. 2016.

ALONSO, M. Custos no serviço público. **Revista do serviço público**, Brasília, v.50, n.1, p.37-63, jan./mar., 1999. Disponível em: <<http://seer.enap.gov.br/index.php/RSP/article/view/340/346>>. Acesso em: 20 out. 2016.

ATRICON. **Plano Estratégico 2012 - 2017**. Brasília-DF: ATRICON, 2014. p. 8 e 18. Disponível em: <<http://www.atricon.org.br/wp-content/uploads/2015/01/Plano-de-Gest%C3%A3o-2014-2015.pdf>> Acesso em: 05 set. 2016.

ATRICON. **Função dos tribunais de Contas**. Disponível em: <http://www.atricon.org.br/institucional/funcao/>. Acesso em: 21 out. 2016.

BASTOS, P. S. S.; ALMEIDA, W. A. A adoção do sistema de custeio padrão e do custo-meta em órgãos públicos: subsidiando a criação de valor público. **Portal contábil**, v.8, n.31, 2006.

Disponível:

<<http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/pensarcontabil/article/view/37>>.

Acesso em: 30 out. 2016.

BRAGA, M. V. A. A auditoria governamental como instrumento de promoção da transparência. In: CONGRESSO CONSAD DE GESTÃO PÚBLICA, 4, 2011, Brasília. **Anais eletrônicos...** Brasília: Banco do Conhecimento CONSAD, 2011. Disponível em: <<http://repositorio.fjp.mg.gov.br/consad/handle/123456789/484>>. Acesso em: 06 nov. 2016.

BRASIL. **Constituição Federal de 1988**. Promulgada em 05 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 12 de Out. 2016.

BRASIL. **Decreto-Lei 966-A**, de 7 de novembro de 1890. Cria um Tribunal de Contas para o exame, revisão e julgamento dos atos concernentes à receita e despesa da República. 7 nov. 1890. Disponível em: <<http://revista.tcu.gov.br/ojsp/index.php/RTCU/article/view/1114>>. Acesso em 24 out. 2016.

BRASIL. **Constituição (1988) Emenda Constitucional nº 19**, de 4 de junho de 1998. Modifica o regime e dispõe sobre princípios e normas da Administração Pública, servidores e agentes políticos, controle de despesas e finanças públicas e custeio de atividades a cargo do Distrito Federal, e dá outras providências. In: CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc19.htm>. Acesso em: 18 out. 2016.

BRASIL. Lei complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 4 mai. 2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 22 ago. 2016.

BUGARIN, P. S. **O princípio constitucional da economicidade na jurisprudência do tribunal de contas da união**. Belo Horizonte: Fórum, 2004.

CREPALDI, S. A. **Contabilidade gerencial**: teoria e prática. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

BRASIL. **Decreto-Lei 966-A**, de 7 de novembro de 1890. Cria um Tribunal de Contas para o exame, revisão e julgamento dos atos concernentes à receita e despesa da República. 7 nov. 1890. Disponível em: <<http://revista.tcu.gov.br/ojsp/index.php/RTCU/article/view/1114>>. Acesso em 24 out. 2016.

DIAS, E. A.; PADOVEZE, C. L. Os diferentes métodos de custeio e sua implicação na apuração de custo do produto: um estudo de caso em empresa de graxas e óleos industriais. **Revista eletrônica gestão e sociedade**, Belo Horizonte, v.1, n.2, p. 1-21, jan., 2007. Disponível em: <<https://www.gestaoesociedade.org/gestaoesociedade/article/view/564>>. Acesso em: 30 out. 2016.

DURIGON, A. R.; DIEHL, C. A. Controladoria no setor público: Uma análise dos artigos publicados no congresso USP de controladoria e contabilidade – Período de 2001 a 2011. **Contabilidade vista e revista**, Belo Horizonte, v.24, n.2, p. 91-109, abr./jun., 2013. Disponível em: <http://revistas.face.ufmg.br/index.php/contabilidadevistaerevista/article/view/1611/pdf_52>. Acesso em: 18 out. 2016.

FIGUEIREDO, S.; CAGGIANO, P. C. **Controladoria**: teoria e prática. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2008.

FILHO, A. D. P.; AMARAL, H. F. A contabilidade de custos como instrumento de informação gerencial – Um enfoque no sistema de custeio ABC. **Contabilidade vista e revista**, Belo Horizonte, v.9, n.2, p. 3-14, jun., 1998. Disponível em: <<http://revistas.face.ufmg.br/index.php/contabilidadevistaerevista/article/view/108/103>>. Acesso em 29 out. 2016.

FILHO, E. M. A.; MARTINEZ, A. L. Gestão de custos numa secretaria municipal de educação. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 8, Belo Horizonte. **Anais eletrônicos...** Belo Horizonte: CBC, 2006. Disponível em: <<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/1756/1756>>. Acesso em: 30 out. 2016.

FRASES de Cora Coralina. Disponível em:
<https://pensador.uol.com.br/cora_coralina_frases/>. Acesso em: 30 out. 2016.

GERIGK, W. et al. **Controladoria pública municipal: uma perspectiva dos profissionais do controle externo**. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 14, João Pessoa. Anais eletrônicos: CBC, 2007. Disponível em:
<<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/1574/1574>>. Acesso em: 05 nov. 2016.

GODOY, A. S. Pesquisa qualitativa: tipos fundamentais. **Revista de administração de empresas**, São Paulo, v. 35, n.3, p. 20-29, maio/jun. 1995. Disponível em:
<<http://rae.fgv.br/rae/vol35-num3-1995/pesquisa-qualitativa-tipos-fundamentais>>. Acesso em: 01 nov. 2016.

HORNGREN, C. T.; DATAR, S. M.; FOSTER, G. **Contabilidade de Custos**. 11. ed. São Paulo: Prentice Hall, 2004.

LEONE, G. S. G. **Curso de contabilidade de custos**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MACHADO, N. **Sistema de informação de custo: diretrizes para integração ao orçamento público e a contabilidade gerencial**. 2002. 221f. Tese (doutorado) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo – SP. Disponível em:<
<http://www.socialiris.org/antigo/imagem/boletim/arq5533ffd3aed73.pdf>>. Acesso em: 20 out. 2016.

MAFRA, M. S. et al. Percepção da utilização de sistema de custos para fiscalização de municípios pelo TCE/SC. **Revista Eletrônica do Alto Vale do Itajaí**, UDESC, v.2, n.2, p.38-49, dez., 2013. Disponível em:
<<http://www.revistas.udesc.br/index.php/reavi/article/view/3655>>. Acesso em: 27 set. 2016.

MALAQUIAS, R. F. et al. Método da unidade de esforço de produção versus métodos de custeio tradicionais: um contraponto. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 14, João Pessoa. **Anais eletrônicos**. João Pessoa: CBC, 2007. Disponível em:
<<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/viewFile/1609/1609>>. Acesso em: 30 out. 2016.

MARANHÃO, J. C. A. Origem, importância e competência do tribunal de contas: a constituição de 1988 e o tribunal de contas. **Revista do TCE-PE**, v.2, n.2, p.219-235,1990.

Disponível em: < [//periodicos.tce.pe.gov.br/seer/ojs-2.3.6/index.php/Revista_TCE-PE/article/view/67](http://periodicos.tce.pe.gov.br/seer/ojs-2.3.6/index.php/Revista_TCE-PE/article/view/67)>. Acesso em: 23 out. 2016.

MARTINS, E. **Contabilidade de Custos**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

MAUAD, L. A.; PAMPLONA, E. O. O custeio ABC em empresas de serviços: características observadas na implantação em uma empresa do setor. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 9, São Paulo. **Anais eletrônicos**. São Paulo: UNIFEI, 2002. Disponível em: <<http://www.custosgerenciais.com.br/arquivos/21.pdf>>. Acesso em: 28 out. 2016.

MEIRELES, C. L.; ORMOND, J. C. G.; ASSUNÇÃO, R. S. **Manual de metodologia para avaliação da execução de programas de governo**. Controladoria-Geral da União, Secretaria Federal de Controle Interno, Brasília, jan., 2015. Disponível em: <http://www.cgu.gov.br/Publicacoes/auditoria-e-fiscalizacao/arquivos/manual_aepg.pdf>. Acesso em: 04 nov. 2016.

MORAES, T. C. **O processo de modernização dos Tribunais de Contas no contexto da reforma do Estado no Brasil**. 2006.110f. Dissertação (mestrado) – Escola de Administração de Empresas de São Paulo, Fundação Getúlio Vargas, São Paulo – SP. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/2380/99749.pdf?sequence=2&isAllowed=y>>. Acesso em: 23 out. 2016.

MOTTA, F. G. **Fatores condicionantes na adoção de métodos de custeio em pequenas empresas**: estudo multicase em empresas do setor metal- mecânico de São Carlos – SP. 2000. 194f. Dissertação (mestrado) – Escola de engenharia de São Carlos, Universidade de São Paulo, São Carlos – SP. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/18/18140/tde-19022002-123306/pt-br.php>>. Acesso em: 30 out. 2016.

NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO – NBC T 16. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 2012. Disponível em:

<www.portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/Setor_Público.pdf>. Acesso em: 19 out. 2016.

PEREIRA, J. R. T.; SILVA, A. C. A Importância da Implantação de Sistema de Custos para a Gestão do Setor Público. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 5, Guarapari. **Anais eletrônicos**. Guarapari: CBC, 2003. Disponível em: <<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/2540>>. Acesso em: 30 out. 2016.

PORTON, R. A. B.; BEUREN, I. M. Configuração de um sistema de custos para uma pequena empresa comercial. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 8, São Leopoldo. **Anais eletrônicos...** São Leopoldo: CBC, 2001. Disponível em: <<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/2838/2838>>. Acesso em: 06 nov. 2016.

SARQUIS, A. M. F. ; COSTA, R. N. D. A composição dos tribunais de contas municipais de São Paulo e do Rio de Janeiro. In: LIMA, L. H. (Coord.); COSTA, M. B. (Prefácio). **Tribunais de Contas: temas polêmicos: na visão de ministros e conselheiros substitutos**. Belo Horizonte: Fórum, 2014.

SCHOEPS, W. O Método do Custeio Direto. **RAE-Revista de Administração de Empresas**, v. 1, n. 2, set./dez., p.57-76, 1961. Disponível em: <<http://rae.fgv.br/rae/vol1-num2-1961/metodo-custeio-direto>>. Acesso em: 21 out. 2016.

SICGESP/REASP: Controle de custos aplicados ao setor público. Disponível em: <http://cdt.unb.br/vitrinetecnologica/tecnologias_conteudo.php?id=214>. Acesso em: 05 nov. 2016.

SOUZA, M. J. C. et al. Cartilha: **Um instrumento de cidadania**. Tribunal de Contas do Estado do Acre. 2. ed. atualizada, março, 2011. Disponível em: <http://www.youblisher.com/p/118889-Instrumento-de-Cidadania/>. Acesso em: 21 out. 2016.

SPECK, B. Tribunais de Contas. **Revista gestão e controle**. Tribunal de Contas do Estado de Rondônia, v.1, n.1, jan./jun., p.211-219, 2013. Disponível em: <<http://ojs.tce.ro.gov.br/ojs/index.php/TCE-RO/article/view/7/30>>. Acesso em: 23 out. 2016.

TOLEDO Jr, F. C.; ROSSI, S. C. **Lei de responsabilidade fiscal:** comentada artigo por

artigo. São Paulo: Editora NDJ, 2001.

VARTANIAN, G. H.; NASCIMENTO, D. T. O método de custeio pleno: uma abordagem conceitual. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 6, São Paulo. **Anais eletrônicos**. São Paulo: CBC, 1999. Disponível em: <<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/3170/3170>>. Acesso em: 30 out. 2016.

VICARRI JUNIOR, A. et al.; CRUZ, F. (Coord). **Lei de Responsabilidade fiscal**: lei complementar nº101, de 4 de maio de 2000. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2001.

VIEIRA, E. P. **Custos e formação de preço e venda**. Ijuí: Editora Unijuí, 2008. Disponível em: <<http://bibliodigital.unijui.edu.br:8080/xmlui/handle/123456789/197>>. Acesso em: 30 out. 2016.

ANEXO – Questionário online

Implantação do sistema de custos

Este formulário é referente ao Trabalho de Conclusão de Curso, cujo tema é o processo de implantação do sistema de custos nos Tribunais de Contas dos Estados/Distrito Federal, da aluna Ana Carolina Dias de Brito, graduanda de Ciências Contábeis da Universidade de Brasília.

Informações Gerais

Descrição (opcional)

Gênero *

- ☐ Feminino
- ☐ Masculino
- ☐ Outro...

Idade *

- ☐ Até 25 anos
- ☐ 25 a 45 anos
- ☐ 45 a 60 anos
- ☐ Acima de 60 anos

Cargo e Função *

Texto de resposta curta

Assinale o seu respectivo Tribunal de Contas *

- ☐ TCE-AC
- ☐ TCE-AL
- ☐ TCE-AP
- ☐ TCE-AM
- ☐ TCE-BA
- ☐ TCE-CE
- ☐ TC-DF
- ☐ TCE-ES
- ⋮ ☐ TCE-GO
- ☐ TCE-MA
- ☐ TCE-MT
- ☐ TCE-MS

- ☐ TCE-MG
- ☐ TCE-PA
- ☐ TCE-PB
- ☐ TCE-PR
- ☐ TCE-PE
- ☐ TCE-PI
- ☐ TCE-RJ
- ☐ TCE-RN
- ☐ TCE-RS
- ☐ TCE-RO
- ☐ TCE-RR
- ☐ TCE-SC
- ☐ TCE-SP
- ☐ TCE-SE
- ☐ TCE-TO

Questionário

Descrição (opcional)

1) Na lei complementar nº 101/2000, também conhecida como lei de responsabilidade fiscal, o seu art. 50 § 3º determina: "A Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial." De acordo com o trecho exposto acima, você concorda que o sistema de custos é algo necessário nos Tribunais de Contas dos Estados/Distrito Federal? *

- ☐ Sim
- ☐ Não
- ☐ Não sei

2) Em sua opinião o sistema de custos, pode contribuir para aperfeiçoar a gestão pública? *

- ☐ Sim
- ☐ Não
- ☐ Não sei

3) No cenário atual, os gestores possuem conhecimentos necessários para a utilização devida das informações oriundas do sistema de custos? *

- ☐ Sim
- ☐ Não
- ☐ Não sei

4) A escola de contas abordou sobre o processo de implantação do sistema de custos? *

- ☐ Sim
- ☐ Não
- ☐ Não sei
- ☐ Não se aplica

===

5) No Tribunal de Contas em que você se encontra, já ocorreu a implantação do sistema de custos? *

- ☐ Sim
- ☐ Não
- ☐ Não sei

Caso a resposta da questão 5 (cinco) for sim:
Qual foi o método de custeio escolhido para adotar?

- ☐ Custeio por Absorção
- ☐ Custeio ABC
- ☐ Custeio RKW
- ☐ Custeio Padrão
- ☐ Custeio Direto ou Variável
- ☐ Não sei
- ☐ Outro...

Caso a resposta da questão 5 (cinco) for não:
Existe um cronograma com a previsão da implantação?

- ☐ Sim
- ☐ Não
- ☐ Não sei

Caso a resposta da questão 5 (cinco) for não:
O que tem dificultado para que ocorra a implantação desse sistema?

Texto de resposta longa

6) A respeito do controle interno do Tribunal de Contas em questão, o sistema de custos iria impactar positivamente?

	1	2	3	4	5	
Discordo totalmente	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	Concordo totalmente

...

7) Na realização da auditoria interna, o sistema de custos facilitaria na obtenção de informações?

	1	2	3	4	5	
Discordo totalmente	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	Concordo totalmente

8) Na realização de auditoria operacional a informação de custos pode ser considerado como essencial?

	1	2	3	4	5	
Discordo totalmente	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	Concordo totalmente

9) O sistema de custos deve também atender as necessidades de informações dos gestores públicos no processo de tomada de decisão?

	1	2	3	4	5	
Discordo totalmente	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	Concordo totalmente

FONTE: Formulários Google